ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **KONREO, v. o. s.**, se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správkyně společnosti FAU s. r. o., Pekařská 1639/79a, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 32996/18/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2023, č. j. 29 Af 118/2018-62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal vůči společnosti FAU s. r. o. (dále také „FAU“) dne 23. 9. 2016 zajišťovací příkazy, které následně exekuoval. Dne 7. 2. 2017 správce daně vydal šest dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období květen až říjen 2013; jednalo se o daň, jejíž úhrada byla zajištěna zajišťovacími příkazy. Splatnost doměřené daně byla ve výroku dodatečných platebních výměrů stanovena k okamžiku jejich doručení daňovému subjektu. Dne 25. 9. 2017 žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Zajišťovací příkazy byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2017-84, č. 3674/2018 Sb. NSS.

[2] Žalobkyně se podáním ze dne 4. 9. 2017 domáhala vydání prostředků, které byly vymoženy na podkladě zrušených zajišťovacích příkazů, neboť po jejich zrušení šlo o prostředky inkasované pomocí nezákonně vedené exekuce správcem daně, který je nemohl zákonně započíst na jinou splatnou daňovou povinnost žalobkyně [pozn. soudu: Krajský soud v Brně nesprávně uvedl, že se jednalo o podání z 24. 8. 2017, to se však týkalo úroku z neoprávněně vedené exekuce a správce daně jej vyhodnotil jako žádost o vrácení přeplatku podle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „daňový řád“), o níž rozhodl rozhodnutím ze dne 25. 10. 2017, č. j. 160909/17/4300-12711-109964]. Správce daně podání ze dne 4. 9. 2017 vyhodnotil jako námitku podle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, a to proti převedení přeplatku, který měl žalobkyni vzniknout v důsledku nezákonně vedené daňové exekuce. Námitku následně zamítl rozhodnutím ze dne 14. 9. 2017, č. j. 149646/17/4300-12715-050550. Uvedl, že v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů nevznikl vratitelný přeplatek, neboť vymožené částky byly ke dni stanovení zajištěné daně (7. 2. 2017) v souladu se zákonem převedeny na její úhradu.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně o námitce. Uvedl, že k dodatečným platebním výměrům ze dne 7. 2. 2017 bylo nutné přistupovat v souladu se zásadou presumpce správnosti aktů vydaných orgány státní správy, a to včetně výroků, jimiž byla stanovena splatnost DPH.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále také „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nesouhlasil s námitkou, že žalobkyně neměla ke dni 7. 2. 2017, kdy došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na DPH, vůči správci daně žádný splatný daňový nedoplatek, na který by mohl být převeden přeplatek. V těchto dodatečných platebních výměrech byla totiž (vzhledem k tomu, že ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu byla daň v daném okamžiku zajištěna zajišťovacími příkazy) ve výroku stanovena splatnost doměřené daně tak, že je splatná k okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů daňovému subjektu. Takto výslovně stanovenou splatností byly s ohledem na presumpci správnosti správních aktů vázány jak daňové orgány v souvisejících řízeních podle § 99 odst. 1 daňového řádu, tak krajský soud podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Na uvedeném nic nemění, že následně Krajský soud v Ostravě rozsudkem č. j. 22 Af 9/2017-84 zrušil podkladové zajišťovací příkazy. Podstatné není ani to, že NSS v pozdějším rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS (*AB CHEMITRANS*), vyložil § 168 odst. 4 daňového řádu tak, že následně stanovená daň může být splatná nejdříve dnem jejího pravomocného stanovení. Ke změně určení splatnosti doměřené daně mohlo dojít pouze v řízení o odvolání, odvolání žalobkyně však byla zamítnuta. Žalobkyně sice proti rozhodnutím žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobou, ta však neobsahovala žádný žalobní bod týkající se určení splatnosti doměřené daně. Krajský soud ji zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201 (*pozn. soudu:* ten je nyní přezkoumáván v řízení vedeném pod sp. zn. 6 Afs 255/2022). Ačkoliv pohledem právního názoru vyjádřeného v rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* byla splatnost doměřené daně v platebních výměrech stanovena v rozporu se zákonem, nejedná se o takovou vadu, k níž by mohl soud v tehdejším řízení přihlédnout *ex offo*. V tomto řízení k vadě již rovněž přihlédnout nemůže.

[6] Krajský soud dále uvedl, že skutečnost, že zajišťovací příkazy byly shledány nezákonnými, nebrání využití prostředků vymožených na jejich podkladě na úhradu daňových nedoplatků dlužníka. Z § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 vyplývá, že i v případě neoprávněného vymáhání zákonodárce počítal s vracením pouze vratitelného přeplatku. V nyní projednávané věci vymožené prostředky

neprošly testem vratitelnosti, neboť žalobkyně měla splatné daňové povinnosti na doměřené DPH. Vratitelný přeplatek jí tudíž nevznikl.

[7] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že správce daně nebyl oprávněn po prohlášení konkursu na majetek žalobkyně dne 14. 12. 2016 převést ke dni 7. 2. 2017 nezákonně exekučně vymožené plnění na daňový nedoplatek na doměřenou DPH. Předmětem zajišťovacího a doměřovacího řízení byla daňová povinnost na DPH za zdaňovací období květen až říjen 2013, tedy daňová povinnost vzniklá přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku. Na věc byl proto aplikovatelný § 242 odst. 2 daňového řádu, který je speciálním ustanovením ve vztahu k obecným ustanovením o započtení pohledávek podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. I podle § 140 insolvenčního zákona je navíc vzájemné započtení zásadně povoleno.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka i krajský soud jsou zajedno v tom, že ve světle závěrů rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* byl způsob stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech nezákonný; potvrdil to i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v navazující judikatuře. Stěžovatelka však nesouhlasí se závěrem, že by stanovením splatnosti byly krajský soud a daňové orgány vázány podle § 99 odst. 1 daňového řádu a § 75 odst. 2 s. ř. s. V tomto směru není podstatné, zda nezákonnost stanovení splatnosti stěžovatelka výslovně namítala v řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, resp. v žalobě proti rozhodnutí o odvolání. Stanovení splatnosti totiž nebylo přezkoumatelným způsobem odůvodněno, a proto mělo být k jeho nezákonnosti v řízení vedeném před krajským soudem pod sp. zn. 29 Af 92/2017 přihlédnuto z úřední povinnosti.

[10] Stěžovatelka v nynější věci nadto nebrojí přímo proti nezákonnému stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech, ale proti nezákonnému nevyplacení vratitelného přeplatku. Touto otázkou se měly daňové orgány a krajský soud zabývat a při tom samy posoudit, zda správce daně zákonně využil vymožené prostředky k započtení na způsobilou pohledávku. Stěžovatelka má za to, že nikoliv, neboť nemohl vymožené prostředky započíst na úhradu nesplatné daně. Na tom nic nemění skutečnost, že dodatečné platební výměry na DPH následně nabyly právní moci, pochybení správce daně totiž nelze následně zhojit. Proti dodatečným platebním výběrům stěžovatelka i nadále brojí, přičemž jí nelze vyčítat, že výslovně nenamítala nezákonnost stanovení splatnosti daně, neboť rozsudek ve věci *AB CHEMITRANS* byl vydán až poté, co stěžovatelka podala žalobu v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 92/2017.

[11] Stěžovatelka tedy trvá na tom, že neprovedly-li daňové orgány započtení v souladu se zákonem, nemohly si nezákonně inkasované finanční prostředky ponechat a měly je vrátit stěžovatelce, neboť se jednalo o vratitelný přeplatek. Úvaha krajského soudu ohledně aplikace § 242 odst. 2 daňového řádu je proto rovněž chybná, neboť nedojde-li k řádnému započtení pohledávky do přezkumného jednání, později je již učinit nelze.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že údaj o splatnosti byl povinnou součástí výroků dodatečných platebních výměrů podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Správce daně nezvolil za okamžik splatnosti daně jinou událost než stanovení daně, pouze za stanovení daně považoval již okamžik oznámení rozhodnutí, což byla do té doby běžná praxe. Nejednalo se tedy o svévolný či nahodilý postup, stěžovatelka nebyla ohledně splatnosti v jakékoliv nejistotě a nijak proti ní nebrojila. Nejednalo se ani o nepřezkoumatelný postup. Otázka splatnosti byla tudíž závazně vyřešena ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, resp. § 75 odst. 2 s. ř. s. Protože splatnost doměřené daně byla stanovena v souladu se zákonem, není žádný důvod neaplikovat na věc § 242 odst. 2 daňového řádu, neboť přeplatek stěžovatelky nebyl vratitelný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatelka namítá, že žalovaný a krajský soud měli sami posoudit, zda byl přeplatek převeden na nedoplatek v souladu se zákonem, přičemž při svých úvahách nebyli vázáni stanovením splatnosti v dodatečných platebních výměrech ze dne 7. 2. 2017.

[16] NSS argumentaci stěžovatelky nemůže přisvědčit. Krajský soud a žalovaný za východisko svých úvah správně vzali zásadu presumpce správnosti správních aktů. NSS již v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008-128, č. 1815/2009 Sb. NSS, uvedl, že „[p]*rávní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej.*“ Stěžovatelka v nyní projednávané věci uplatnila námitku proti převedení přeplatku, který jí měl vzniknout na základě nezákonně vedené exekuce. Povinností správce daně tudíž bylo zjistit, zda v rozhodný okamžik existoval přeplatek a zda byl v souladu se zákonem převeden na existující nedoplatek (§ 154 daňového řádu). V řízení o přeplatku, resp. o námitce proti nakládání s ním, však již nebylo namístě provádět věcný přezkum platebního výměru jakožto podkladového aktu (*mutatis mutandis* bod 27 rozsudku NSS ze dne 20. 4. 2023, č. j. 6 Afs 314/2021-29). Obdobně se zásada presumpce správnosti správních aktů propisuje do exekučního daňového řízení, jež stejně jako řízení o námitce proti převedení přeplatku navazuje na řízení vyměřovací (viz např. rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28, nebo ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54).

[17] Na uvedeném nic nemění stěžovatelčina snaha argumentovat, že nebrojí proti platebním výměrům ze 7. 2. 2017, ale proti nezákonnému nevyplacení vratitelného přeplatku, a proto měli žalovaný a krajský soud sami posoudit, zda byly vymožené prostředky použity na způsobilou pohledávku. Tím totiž stěžovatelka pouze jinými slovy opakuje požadavek, aby správce daně a žalovaný v řízení o námitce proti převedení přeplatku (a potažmo následně i správní soudy) přezkoumali zákonnost platebních výměrů, na jejichž podkladě vznikl nedoplatek. To však, z výše uvedených důvodů, nebylo možné.

Stejně tak krajskému soudu a daňovým orgánům nepříslušelo ani hodnotit, zda byl výrok o stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017 přezkoumatelně odůvodněn či nikoliv, neboť otázka přezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů je rovněž otázkou jejich zákonnosti, kterou lze posoudit jen v řízení proti samotným dodatečným platebním výměrům.

[18] Správce daně a žalovaný byli tudíž v řízení o námitce proti převedení přeplatku vázáni stanovením splatnosti daně v dodatečných platebních výměrech na DPH ze 7. 2. 2017. V nich byla splatnost vymezena tak, že „[d]*oměřená daň včetně penále* […] ***je splatná*** *v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu* ***ihned po doručení tohoto platebního výměru*** *na účet správce daně […].*“ (zvýraznění doplněno soudem) Splatnost doměřené daně byla tudíž v platebních výměrech stanovena zcela jednoznačným způsobem, který neumožňuje vícero výkladových variant. Nemůže tedy být jakýchkoliv pochyb o tom, v jaký okamžik splatnost nastala.

[19] V tomto ohledu se nyní projednávaná věc zásadním způsobem liší od věci, kterou NSS řešil ve stěžovatelkou zmiňovaném rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, neboť ve věci řešené čtvrtým senátem byla splatnost dodatečných platebních výměrů nejednoznačně vymezena v návaznosti na „den stanovení daně“ tak, že „[d]*oměřená daň včetně penále* […] ***je splatná*** *v souladu s § 168 odst. 4 a 251 odst. 3 daňového řádu* ***ke dni stanovení daně*** *na účet správce daně.*“ (zvýraznění doplněno soudem) Tento výrok plně vycházel z § 168 odst. 4 daňového řádu, věty první, ve znění účinném do 31. 12. 2020: *Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení.* Ve věci řešené v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41 proto NSS logicky uzavřel, že „*dodatečné platební výměry vůbec nejsou jednoznačné, pokud jde o stanovení splatnosti daně.* […] *Samotné výroky dodatečných platebních výměrů tudíž okamžik splatnosti doměřené daně nespojily jednoznačně s okamžikem jejich doručení žalobkyni* […]. *Formulace obsažená v dodatečných platebních výměrech v zásadě odpovídá textu právní normy (§ 168 odst. 4 daňového řádu), tuto právní normu nijak neinterpretuje*.“ Mimo jiné s ohledem na takto nejednoznačné stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech proto NSS okamžik stanovení daně dodatečnými platebními výměry určil v souladu se závěry rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* až okamžikem jejich právní moci.

[20] V nyní projednávané věci však takovýto postup není možný s ohledem na konkrétnost a jednoznačnost stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017 a výše zmíněnou zásadu presumpce správnosti správních aktů.

[21] NSS zároveň uvádí, že si je vědom rozsudku ze dne 11. 10. 2023, č. j. 6 Afs 91/2023-35. Ten se týkal stejné stěžovatelky jako v nyní projednávané věci, šestý senát zde přezkoumával zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva na základě zajišťovacích příkazů, jichž se týká i nynější řízení, přičemž dodatečné platební výměry ze dne 7. 2. 2017 zde byly podkladovými rozhodnutími pro jeho zřízení, resp. trvání. Šestý senát navzdory výše uvedenému vztáhnul na dodatečné platební výměry ze dne 7. 2. 2017 závěry rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41 a výroky o splatnosti doměřené daně vyložil v souladu se závěry rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*. Šestý senát zde konstatoval, že „[v]*ýrok dodatečných platebních výměrů okamžik splatnosti doměřené daně nespojil jednoznačně s okamžikem jejich doručení společnosti FAU. Formulace obsažená v dodatečných platebních výměrech odpovídá textu právní normy (§ 168 odst. 4 daňového řádu), tuto právní*

normu však nijak neinterpretuje.“ Aniž by se NSS nyní pouštěl do spekulací, z jakých důvodů tak šestý senát učinil, nezbývá mu než konstatovat, že citovaný skutkový závěr je ve zjevném rozporu s obsahem správního spisu. Jak totiž NSS uvedl v bodě [18] tohoto rozsudku, dodatečné platební výměry ze dne 7. 2. 2017 nespojily okamžik splatnosti doměřené daně až se dnem (pravomocného) stanovení daně jako v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41, ale naopak již s okamžikem jejich doručení, a to zcela jednoznačně. Formulace těchto výroků tudíž není totožná s textem právní normy obsažené v § 168 odst. 4 daňového řádu a není totožná ani s formulací výroků v dodatečných platebních výměrech, jimiž se NSS zabýval v rozsudku č. j. 4 Afs 42/2023-41 (*a contrario* bod 18 rozsudku č. j. 6 Afs 91/2023-35).

[22] Devátý senát tudíž nesouhlasí se závěrem šestého senátu, že lze výroky o splatnosti v dodatečných platebních výměrech ze dne 7. 2. 2017 výkladem změnit s ohledem na závěry rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*. S ohledem na jejich jednoznačné znění tak učinit nelze, neboť by to bylo v přímém rozporu s jejich textem – je-li splatnost dodatečných platebních výměrů výslovně stanovena ke dni jejich doručení, jen stěží lze interpretací dospět k závěru, že jsou splatné teprve dnem pravomocného stanovení daně. Devátý senát zároveň nemohl věc předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. V nyní projednávané věci se totiž devátý senát neshoduje s šestým v hodnocení skutkových okolností (*quaestio facti*), tedy v otázce, zda ke dni 7. 2. 2017 existovala splatná daň, na níž bylo možné započíst přeplatek, nikoliv v otázce právního posouzení věci (*quaestio iuris*). Rozšířený senát uvedl v usnesení ze dne 14. 8. 2018, č. j. 2 Azs 340/2017-72, č. 3820/2019 Sb. NSS, že „[r]*ozšířenému senátu nepřísluší posuzovat* […], *zda skutkový stav jednotlivých posuzovaných případů byl skutečně rozdílný nebo ne, případně zda různé senáty pouze nepřecenily dílčí odlišnosti v souhrnu obdobných případů. Rozšířený senát není další přezkumnou instancí nad ostatními senáty Nejvyššího správního soudu a nepřísluší mu přehodnocovat skutkové závěry případů těmito senáty posuzovaných. Jeho sjednocující role je dána výlučně v otázkách právních.*“ Bylo by nadto bezpochyby absurdní a rozporné se zásadou procesní ekonomie předkládat rozšířenému senátu k rozhodnutí otázku, zda výrok „*doměřená daň včetně penále je splatná ihned po doručení tohoto platebního výměru*“ skutečně znamená, že daň je splatná po doručení platebního výměru či nikoliv, případně zda je citovaná věta totožná s větou „*doměřená daň včetně penále je splatná ke dni stanovení daně*“.

[23] NSS proto uzavírá, že považuje za správný závěr krajského soudu a daňových orgánů, že stěžovatelka měla ke dni 7. 2. 2017 splatný daňový nedoplatek, na nějž bylo možné převést přeplatek spočívající ve finančních prostředcích vymožených na základě zajišťovacích příkazů, jež byly následně zrušeny Krajským soudem v Ostravě.

[24] Pokud jde o námitku, že úvaha krajského soudu o aplikaci § 242 odst. 2 daňového řádu je nesprávná, stěžovatelka v ní nijak nepolemizuje s relevantními důvody krajského soudu vyjádřenými v bodě 17 napadeného rozsudku, naopak mu dává zapravdu. V této námitce v zásadě pouze opakuje argumentaci, že správce daně nebyl oprávněn převést přeplatek na nesplatnou daň, a proto se jednalo o nezákonné započtení. NSS však již výše uvedl, proč je nezbytné považovat převedení přeplatku na úhradu DPH stanovené dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 2. 2017 za zákonné, a proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2024

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu